Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
esitatud 16. veebruaril 2016[1]

Kohtuasi C-300/15

Charles Kohllja
Sylvie Kohll-Schlesser
versus
Directeur de l'administration des contributions directes

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Luksemburgi Tribunal administratif (Luksemburg))

Isikute vaba liikumine — Töötaja — Võrdne kohtlemine — Tulumaks — Riiklikud pensionid ja teises liikmesriigis omandatud pensionid — Maksu ümberarvutamise võimalus teatavate pensionide puhul — Liikmesriigi ametiasutuse väljastatud tõend maksu kinnipidamise kohta

1. Euroopa Kohtu praktika otsese maksustamise alal üha kasvab, vaatamata sellele, et see on juba üsna mahukas ja kuigi harilikult seondub see ainult aluslepinguga (edaspidi ka „ELTL") tunnustatud põhivabadustega. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab seda, kas liidu õigusega on kooskõlas Luksemburgi õigusnorm, mis pärast tulumaksu muutmist võimaldab pensionäridele, kes vastavad teatavatele nõuetele, maksu ümberarvutamist.

2. Luksemburgi Tribunal administratifi (esimese astme halduskohus) esitatud küsimusele vastamiseks tuleb analüüsida, kuidas mõjutab töötajate vaba liikumine ühe liikmesriigi otsese maksustamise korda. Ühtlasi tuleb täpsustada kriteeriumid, mida kohaldatakse nende pensionäride teenitud tulule, kes on seda õigust kasutanud kas vastavalt töötajaid puudutavale ELTL artiklile 45 või ELTL artiklis 21 esitatud üldnormile. Lõpuks peab Euroopa Kohtu vastus vajaduse korral aitama rohkem piiritleda liikumisvabadust piiravate siseriiklike õigusnormide analüüsimist, eelkõige nende võimalikku põhjendatust.

I. Siseriiklik õiguslik raamistik

A. *Luksemburgi õigus*

3. Eelotsusetaotlusest nähtub, et 2009. aasta ja järgmiste aastate tulude suhtes kohaldatava tulumaksuseaduse (loi générale des impôts, edaspidi „tulumaksuseadus") redaktsiooni artikli 139*ter* lõike 1 kohaselt tehakse pensionisaajate maksu ümberarvutus kõikide maksukohustuslaste puhul, kes saavad pensionidest või annuiteetidest tulumaksuseaduse artikli 96 lõike 1 punktide 1 ja 2 tähenduses tulu, mida maksustatakse Luksemburgis, ja kellel on tulumaksu kinnipidamise tõend.

1 — Algkeel: hispaania.

4. Samuti on tulumaksuseaduse artikli 139*ter* lõike 2 kohaselt maksu ümberarvutus mahaarvatav ja pensionisaajale tagastatav ainult töötasudelt tasumisele kuuluva tulumaksu kinnipidamisel pensionikassa või muu pensioni maksva isiku poolt tulumaksu kinnipidamise tõendi alusel.

5. Lisaks nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul seaduseelnõu nr 5924[2] käsitlevatest parlamendi dokumentidest, et töötajate ja pensionisaajate maksu ümberarvutus lisati õigusnormidesse, mis käsitlevad tulumaksu kinnipidamist töötasudelt, et see maksu ümberarvutus makstaks töötajatele ja pensionisaajatele välja eranditult tööandjate, pensionikassade ja muude pensioni maksvate isikute kaudu, tuginedes tulumaksu kinnipidamise tõenditesse tehtud kannetele.

6. Luksemburgi ja Madalmaade vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu (Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 8 mai 1968, edaspidi „leping") artiklis 19 on omakorda sätestatud:

„Ilma et see piiraks artikli 20 lõike 1 kohaldamist, maksustatakse pensione ja muid samalaadseid tasusid, mida makstakse ühe lepinguosalise riigi residendile varasema töötajana töötamise eest, ainult selles riigis."

II. **Kohtuvaidluse faktilised asjaolud ja menetlus liikmesriigi kohtus**

7. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses on kohtuvaidlus kahe Madalmaade pensioni üle, mida saab C. Kohll ja mida maksustatakse Luksemburgis: esimest saab ta otse äriühingult Shell International B.V, kus ta töötas mõne aasta, ja teist äriühingult Sociale Verzekeringsbank (edaspidi „SVB")[3].

8. Arvestades, et kummagi Madalmaade pensioni pealt ei ole Luksemburgis maksu kinni peetud, ei võimaldatud C. Kohllile pensionisaaja maksu ümberarvutust kolmel põhikohtuasjas käsitletaval aastal, nimelt 2009., 2010. ja 2011. aastal.

9. C. Kohll esitas 20. veebruaril 2013 Directeur de l'administration des Contributions directes'ile (otseste maksude ameti direktor, edaspidi „direktor")[4] 2009. aasta tulude kohta 9. juunil 2010 väljastatud tulumaksu teate ning 2010. ja 2011. aasta tulude kohta, mõlemal juhul 6. veebruaril 2013 väljastatud tulumaksu teadete peale vaide.

10. Direktor tunnistas 23. septembri 2013. aasta otsusega 2009. aasta maksuteate peale esitatud vaide tähtaja ületamise tõttu vastuvõetamatuks ja muutis 2010. ja 2011. aasta maksuteated ära *in pejus*. Täpsemalt leidis direktor, et kuna kaebaja sai pensioni, mille pealt ei olnud Luksemburgis tulumaksu kinni peetud, ei olnud tal aastatel 2010 ja 2011 õigust pensionisaaja maksu ümberarvutusele tulumaksuseaduse artikli 139*ter* alusel.

11. Eelotsusetaotlusest nähtub, et Tribunal administratif tunnistas kaebaja abikaasa S. Kohll-Schlesseri esitatud kaebuse tema enda pensioni kohta, mida ta oli vaidlusalustel aastatel saanud SVB-st, vormivea tõttu vastuvõetamatuks. See kaebus ei ole aga juba käesoleva kohtuvaidluse ese.

2 — Tuleb arvestada, et kui see oli 19. detsembril 2008 seadusena vastu võetud, muudeti sellega maksu ümberarvutamise regulatsiooni nii, nagu seda arutatakse käesolevas kohtuasjas.

3 — SVB on riiklikku kindlustust haldav organisatsioon Madalmaades. Muude teenuste hulgas haldab ta riiklikku põhipensioni, mida on õigus saada kõikidel pensioniealistel isikutel, kes elavad või on elanud nimetatud liikmesriigis.

4 — Luksemburgi maksuameti asutus, mis on muu hulgas pädev arutama otseseid makse käsitlevate maksuteadete peale esitatud vaideid.

12. Kaebaja väitis kohtuvaidluses Tribunal administratifis, et maksu ümberarvutuse keelamisega isikutele, kelle pensioni pealt ei ole Luksemburgis tulumaksu kinni peetud, jäetakse sellest võimalusest ilma isikud, kes saavad pensioni, mille pealt ei ole sel viisil maksu kinni peetud, ning millega tehakse maksu ümberarvutust seega ainult isikutele, kellele maksab pensioni pensionikassa Luksemburgis. Selles suhtes ta kahtles, kas seadusandja kavatsus 2008. aastal, kui tulumaksuseadusesse tehti siin vaidluse all olev muudatus, oli jätta ilma õigusest maksu ümberarvutusele need pensionisaajad, kes elavad Luksemburgis, kuid kelle tulud tulevad välisriikides omandatud pensioniõigustest, mille eest maksavad pensioni nende riikide pensionikassad. Tema hinnangul on niisugune tõlgendus muu hulgas ELTL artiklis 45 sätestatud isikute (töötajate) vaba liikumise õiguse rikkumine.

13. Valitsuse esindaja omakorda leidis, et tulumaksuseaduse artikkel 139*ter* ei tekita ELTL artikli 45 tähenduses töötajate vaba liikumise suhtes mingit probleemi. Tema arvates ei ole C. Kohlli mingil viisil diskrimineeritud, kuna tema erinev olukord tuleneb seadusandja kehtestatud maksu ümberarvutuse korra tunnustest.

14. Valitsuse esindaja väitis ühtlasi, et see erinevus on objektiivselt põhjendatud, pidades silmas õigusnormiga taotletavat eesmärki. Ka ei täheldanud ta mingisugust ELTL artikliga 21 tagatud isikute vaba liikumise õiguse rikkumist, sest vaidlusalune siseriiklik õigusnorm ei kahjusta liikumisvabadust, kuna see ei takista teises liikmesriigis viibimist.

15. Tribunal administratif märgib, et kuna tulumaksuseaduse artiklis 139*ter* on seatud maksu ümberarvutuse võimaldamise tingimuseks nõue, et maksukohustuslasel peab olema tulumaksu kinnipidamise tõend, võib see artikkel kätkeda endas kaudset diskrimineerimist, isegi kui selles ei ole seatud mingeid tingimusi võimalike selle õiguse saajate kodakondsuse suhtes. Seda arvamust kinnitab asjaolu, et seda maksu ümberarvutust ei võimaldata isikutele, kes saavad pensioni, mille pealt ei ole Luksemburgis tulumaksu kinni peetud, nagu välisriigist saadavad pensionid.

16. Nendel asjaoludel märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et arvestades raskusi tulumaksuseaduse artikli 139*ter* tõlgendamisel ja kuna puudub ühenduse kohtupraktika, mis oleks andnud vastuse samalaadsele õigusprobleemile, otsustas ta esitada Euroopa Kohtule eelotsuse korras otsustamiseks järgmise küsimuse:

„Kas töötajate vaba liikumise põhimõttega, mis on sätestatud eelkõige ELTL artiklis 45, on vastuolus 4. detsembri 1967. aasta muudetud tulumaksuseaduse (loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu) artikli 139*ter* lõige 1, sest selle järgi kohaldatakse selles ette nähtud maksu ümberarvutust ainult isikute suhtes, kellel on selles seaduses ette nähtud tulumaksu kinnipidamise tõend?“

III. **Menetlus Euroopa Kohtus ja poolte argumendid**

A. *Menetlus*

17. Eelotsusetaotlus esitati Euroopa Kohtu kantseleisse 19. juunil 2015.

18. Euroopa Kohtu põhikirja artikli 23 teises lõigus ette nähtud tähtajaks esitasid oma kirjalikud seisukohad ainult Luksemburgi valitsus ja Euroopa Komisjon.

19. Kohtuistungi pidamist ei peetud vajalikuks, kuna ükski nimetatud pooltest seda ei nõudnud.

B.*Esitatud argumentide kokkuvõte*

20. Luksemburgi valitsus kahtleb, et seda kohtuasja saaks käsitleda töötajate vaba liikumise all. Ta leiab, et vaidlusalused õigusnormid ei takista liikmesriigi kodanikel oma vaba liikumise õiguse teostamiseks oma päritoluriigist väljumast ega sunni neid sellest loobuma. Ta teeb siiski rea märkusi teise võimalusena juhuks, kui Euroopa Kohus peaks otsustama teisiti.

21. Seega märgib ta, et vaidlusalune õigusnorm ei mõjuta pensionitulu tervikuna, vaid ainult neid tulusid, millele kohaldatakse tulumaksu kinnipidamist, mis tuleneb maksu ümberarvutusele omastest tunnustest. Selle kohta ta selgitab, et pensionikassad maksavad pensionisaajatele üldjuhul maksu ümberarvutuse välja iga kuu lõpus. Selleks on nendel kassadel seadusega lubatud kompenseerida maksu ümberarvutusi positiivsete kinnipidamistega, nii et tegelikult kinni peetud tulumaks vastab kinnipeetavast summast maksu ümberarvutuse lahutamise tulemusele.

22. Nimetatud valitsuse sõnul puudutab seetõttu tulumaksuseaduse artikkel 139*ter* kitsalt maksu kinnipidamist, millest tulenevalt tuleb maksu maha arvata või vajaduse korral tagastada ainult nende pensionitulude pealt, mille suhtes kehtib tulumaksu kinnipidamise kord. Seepärast on ta arvamusel, et seada maksusoodustuse andmise tingimuseks nõue, et saaja peab esitama tulumaksu kinnipidamise tõendi, ei kujuta endast ELTL artikliga 21 kaitstud töötajate vaba liikumise ega ka isikute vaba liikumise piirangut.

23. Juhuks kui Euroopa Kohtu hinnangul piirab vaidlusalune siseriiklik õigusnorm töötajate või laiemas mõttes isikute vaba liikumist, esitas Luksemburgi valitsus teise võimalusena väited, millega ta püüab piirangut põhjendada. Need võib kokku võtta kahe põhiargumendina.

24. Esiteks väidab ta, et vaba liikumise piirang on tingitud maksu ümberarvutuse tunnustest, nagu see on seadusandja poolt ette nähtud, sest kui pensionikassadel on olemas maksu kinnipidamise registri pidamiseks nõutavad andmed, saavad nad paremini lubada nii maksu ümberarvutust kui ka maksu otseselt ja tõhusalt maha arvata või tagasi maksta. Sellest seisukohast on see tema arvates seega ainus praktikas rakendatav süsteem ja sellel ei ole ebaproportsionaalseid tagajärgi ametiasutustele, pensionikassadele ega teistele maksu ümberarvutust tasuma kohustatud isikutele ega ka maksukohustuslastele.

25. Teiseks leiab ta, et see süsteem on põhjendatud üldise huvi kaalutlustel, mis tulenevad seosest maksukogumissüsteemi (see tähendab maksu kinnipidamine) ja pensionisaajate maksu ümberarvutuse kohaldamise vahel, mis on tema sõnul nõutav hädavajaliku elemendina maksusüsteemi ühtsuse tagamiseks. Tema hinnangul on artikkel 139*ter* proportsionaalne tulumaksuseadusega taotletava eesmärgi saavutamiseks ja sama tulemuse saamiseks ei ole vähem piiravaid vahendeid.

26. Komisjoni arvates ei ole eelotsusetaotluses piisavaid andmeid, mis võimaldaksid selgelt kindlaks teha, millist liidu õiguse normi võiks tulumaksuseaduse artikkel 139*ter* rikkuda. Ta peab kahetsusväärseks eelkõige seda, et ei ole teada, kas C. Kohll naasis Madalmaadest Luksemburgi selleks, et tööd otsida või töötada enne pensionile minekut – sel juhul võiks ta enda kasuks tugineda ELTL artiklile 45[5] – või kas ta naasis Luksemburgi soovist asuda pärast tööelu lõpetamist elama oma kodakondsusjärgsesse riiki – sel juhul võiks ta tugineda ELTL artikli 21 õigusele isikute vabale liikumisele.[6]

5 — Komisjon lähtub selles kontekstis kohtuotsustest, mis tehti kohtuasjas (C-204/90, EU:C:1992:35), eriti selle punktist 9, ja kohtuasjas komisjon *vs.* Taani (C-150/04, EU:C:2007:69, punkt 41).

6 — Komisjon osundab kohtuotsuseid, mis tehti kohtuasjades Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, punkt 16) ja Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

27. Arvestades seda võimalust ja mõlema ELTL artikli rikkumise analüüsile kohaldatava arutluskäigu sarnasust, teeb komisjon ettepaneku analüüsida neid koos, ning analüüsi lõpus järeldab, et niisugune siseriiklik õigusnorm, nagu on käesoleva kohtuvaidluse ese, on vastuolus mõlema nimetatud artikliga.

28. Komisjon täheldab, et piiratakse nii ELTL artiklit 45 kui ka ELTL artiklit 21, kuna tema hinnangul on C. Kohll olukorras, mis on – nagu on Euroopa Kohtu praktika[7] kohaselt nõutav – võrreldav maksumaksjast pensionisaaja omaga, kes saab tulu Luksemburgis asutatud pensionikassast.

29. Tulumaksuseaduse artikli 139*ter* eesmärk on 19. detsembri 2008. aasta seaduse seletuskirja silmas pidades nimelt abistada kõige vähem kindlustatud isikuid, kelle hulka kuuluvad kõik pensionisaajad, suurendades nende kätte jäävat tulu. Ent komisjoni hinnangul saab seda eesmärki täita kõikide Luksemburgis elavate pensionisaajate puhul: nii nende puhul, kes saavad pensioni Luksemburgi kassadelt või teistelt pensioni maksvatelt isikutelt, kui ka nende puhul, kes saavad seda teisest liikmesriigist ja maksavad selle pealt makse topeltmaksustamise [vältimise] lepingute alusel Luksemburgis.

30. Kuna aga viimastele ei võimaldata maksu ümberarvutamist, tekitab vaidlusalune õigusnorm ebavõrdset kohtlemist, mis: a) võib sundida töötajaid teises liikmesriigis töötamisest ja seal pensioniõiguste omandamisest loobuma; ja b) jätab halvemusse pensionisaajad, kes asuvad elama Luksemburgi, karistades neid pelgalt selle eest, et nad on kasutanud oma vabadust liikuda teise liikmesriiki.

31. Just seetõttu, et vaidlusaluse siseriikliku õigusnormiga jäetakse maksu ümberarvutuse võimalusest ilma residendist pensionisaajad, kelle tulu maksustatakse Luksemburgis, ei ole see õigusnorm komisjoni hinnangul sellega taotletava üldise huvi eesmärgi täitmiseks sobiv. Ta märgib selles suhtes, et maksu ümberarvutust kohaldatakse sõltumata pensioni suurusest, välja arvatud juhul, kui pension on alla 300 euro aastas või 25 euro kuus, mistõttu ei ole see mõeldud spetsiaalselt majanduslikust ja sotsiaalsest aspektist kõige nõrgemate elanikerühmade jaoks. Seepärast ei võimaldata maksu ümberarvutust residendist maksumaksjatele, kes saavad pensioni teisest liikmesriigist, kuid mida maksustatakse Luksemburgis, isegi kui tegu on tagasihoidliku summaga, kuna nende suhtes ei kohaldata tulumaksu kinnipidamist nimetatud riigis. Siit tulenevalt ei vasta kriteerium, millega seotakse soodustus (maksu ümberarvutus) Luksemburgis maksustatava pensioni päritolukohaga, isegi siseriikliku õigusega taotletavale eesmärgile.

32. Komisjoni arvates ei ole vaidlusalune õigusnorm põhjendatud ka praktilistel halduslikku laadi põhjustel. Ta märgib täpsemalt, et maksu ümberarvutust võiks võimaldada pensionisaajatele, kes on praegu sellest õigusest ilma jäetud, võimaldades neil seda maha arvata oma pensionimaksest selle makse väljaarvutamisel maksubaasi hindamise meetodi abil, ilma et see teeks Luksemburgi valitsuse nimetatud ametiasutusele, pensionikassadele ja maksumaksjatele ülemäärast tüli.

33. Samuti ei näe ta võimalikku põhjendust vajaduses säilitada maksusüsteemi ühtsus, arvestades et vaidlusaluse maksu ümberarvutuse ja seda ümberarvutust tasakaalustava kindlaksmääratud maksu vahel ei ilmne mingit otsest seost.[8]

34. Lõpuks leiab komisjon, et põhjendamiseks ei saa tugineda tekkinud vajadusele säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel,[9] arvestades et käesolevas kohtuvaidluses on Luksemburgil maksupädevus teisest asjassepuutuvast liikmesriigist, Madalmaadest pärit pensionide suhtes.

7 — Kohtuasi Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 27).

8 — Komisjon osutab sellega seoses kohtuotsusele, mis tehti kohtuasjas Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, punktid 37–39 ja seal viidatud kohtupraktika).

9 — Vt kohtuotsus Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punktid 81 ja 84–86).

IV. **Eelotsuse küsimuse analüüs**

A. *Sissejuhatuseks: kohaldatav aluslepingu säte*

35. Käesolevas eelotsusetaotluses esitatud seisukohad annavad tunnistust sellest, et on kahtlusi, millise õigusnormi alla peaks C. Kohlli olukord kuuluma. Võimalike variantidena kaalutakse ELTL artikli 21 lõiget 1, mis käsitleb liidu kodanike õigust vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil, ja ELTL artiklit 45, milles on sätestatud töötajate liikumisvabadus liidu piires.

36. Luksemburgi valitsus ei arva, et oleks täidetud nõuded kummagi artikli kohaldamiseks, kuna ta leiab, et vaidlusalune õigusnorm ei suuda heidutada kodanikke kasutamast nende õigust vabale liikumisele ega neil seda takistada.

37. Seevastu komisjoni arvates tekib kahtlus, kuna puuduvad andmed selle kohta, kas C. Kohll naasis oma päritoluriiki Luksemburgi selleks, et enne pensionile minekut töötada, või kas ta asus elama oma kodumaale siis, kui ta oli pensionile läinud. Esimesel juhul tuleks kohtuasja lahendada ELTL artikli 45 kohaselt ja teisel juhul ELTL artikli 21 järgi.

38. Kuigi ma avaldan seisukoha kohaldatava õigusnormi kohta, võib see vaidlus praktilisest küljest osutuda tarbetuks (või vähemasti näiliselt), arvestades et mõlema asjaomase esmase õiguse normi analüüsimiseks kasutatakse samu tõlgendusmeetodeid. Faktilise juhtumi õigesti konkreetse õigusnormi kohaldamisalasse viimine võib siiski alati tarvilik olla, näiteks tulevaste juhtude tarbeks.

39. Pensionäride kui erilise isikutekategooria olukorra pidepunktiks liidu õiguses on ELTL artikli 45 lõike 3 punktis d kaudselt või vihjamisi mainitud töötaja õigus jääda liikmesriigi territooriumile *pärast selles riigis töötamist*. Seda õigust reguleerib praegu direktiivi 2004/38[10] artikkel 17, milles on sätestatud mitmesugused erandid pensionäride ja töövõimetute isikute kasuks, vähendades vastuvõtvas liikmesriigis alalise elamisloa saamise eeltingimusena liidu kodanike ja nende pereliikmete suhtes kehtivat nõuet, et nimetatud riigis tuleb elada seaduslikult järjest viis aastat. Kuid see ei ole käesolevas kohtuasjas asjassepuutuv regulatsioon ning see aluslepingu põhivabadus ei piirdu alalise elamisega teises liikmesriigis.

40. Nimelt langevad kohtuvaidluse faktilised asjaolud kokku nende kohtuotsustega, milles tugineti töötajate vaba liikumise õigusele, mis on ELTL artikliga 45 kaitstud, siseriiklike õigusnormide suhtes eri valdkondades ja eelkõige maksualaste õigusnormide suhtes, see tähendab muus kontekstis kui vastuvõtvas riigis elamise õigus. Ja Euroopa Kohus on korduvalt tuvastanud, et teatavad töötajaks olekuga seotud õigused on võõrtöötajatele tagatud ka siis, kui nad ei ole enam töösuhtes.[11]

41. Siiski mitte alati ei ole tunnustatud pensionärile seda töötaja staatust, mis oleks tal lubanud tugineda ELTL artiklis 45 ette nähtud vaba liikumise eriõigusele. Kohtuotsustes Pusa,[12] Turpeinen[13] ja kõige hiljutisemas Hirvonen,[14] milles Euroopa Kohus tõenäoliselt juhindus vaikimisi kriteeriumist, et töösuhte lõppemisega asjaomane isik põhimõtteliselt kaotab ELTL artikli 45 tähenduses töötaja

10 — Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta direktiiv, mis käsitleb Euroopa Liidu kodanike ja nende pereliikmete õigust liikuda ja elada vabalt liikmesriikide territooriumil ning millega muudetakse määrust (EMÜ) nr 1612/68 ja tunnistatakse kehtetuks direktiivid 64/221/EMÜ, 68/360/EMÜ, 72/194/EMÜ, 73/148/EMÜ, 75/34/EMÜ, 75/35/EMÜ, 90/364/EMÜ, 90/365/EMÜ ja 93/96/EMÜ (ELT L 158, lk 77; ELT eriväljaanne 05/05, lk 46).

11 — Kohtuotsused Meints (C-57/96, EU:C:1997:564, punkt 40) ja Martínez Sala (C-85/96, EU:C:1998:217, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 — Kohtuasi C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — Kohtuasi C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — Kohtuasi C-632/13, EU:C:2015:765.

staatuse,[15] märkis Euroopa Kohus, et viimati nimetatud artikkel ei hõlma isikuid, kes on kutsetegevusega tegelenud ainult oma liikmesriigis ja kes kasutasid oma õigust elada teises liikmesriigis alles pärast pensionile minekut, kavatsemata seal tegeleda tasustatud tööga.[16] Need kohtuasjad lahendati praegust ELTL artiklit 21 kohaldades.

42. Kokkuvõttes on isikutele, kes vahetavad elukohaliikmesriiki alles pärast töösuhte lõpetamist, liidu õiguses tagatud kaitse ELTL artiklis 21 ette nähtud vaba liikumise õiguse alusel, kuid mitte ELTL artikli 45 alusel. Põhjus on see, et teise liikmesriiki elama asumise ajal need isikud otseses mõttes ei teosta enam liikumisvabadust, mis on aluslepinguga reserveeritud töötajatele, kuna nad ei ole enam töötaja staatuses.[17]

43. Lühidalt öeldes võivad inimesed, kes on teostanud vaba liikumise õigust töötajatena ja on tööelu osaliselt või täielikult lõpetanud oma päritoluriigist erinevas liikmesriigis ja naasevad päritoluriiki, et seal elama asuda ja elada, kavatsemata seal töötada, seevastu tugineda ELTL artiklile 45.[18] Ent nendel juhtudel hõlmab Euroopa Kohtu praktika kohaselt aluslepinguga antud kaitse ulatus ainult diskrimineerimist ja takistusi, mis kahjustavad nende isikute endise töösuhte raames omandatud õigusi.[19]

44. Eelotsusetaotluses esitatud asjaolude kontekstis on tuvastatud, et pension, mida C. Kohll saab otse äriühingult Shell International B.V. ja mis moodustab suurema osa tema tuludest, on teenitud tema endises töösuhtes nimetatud ettevõtjaga Madalmaades. Eelmises punktis nimetatud kohtupraktika põhjal olen seega seisukohal, et nimetatud pensionist saadav tulu on kaitstud ELTL artikliga 45 sätestatud töötajate vaba liikumise õigusega.

45. Erinevalt komisjonist usun, et kohtuasjale sobiva aluslepingu õigusnormi saab kindlaks määrata nii juhul, kui C. Kohll asus Luksemburgi selleks, et töötada teisel töökohal, kui ka juhul, kui ta asus sinna elama juba pensionärina. Kuna vaidluse esemeks olevad pensionid tulenevad eranditult eluperioodist, mille C. Kohll veetis Madalmaades, on need minu arvates töötaja õigused, mille ta on omandanud oma vaba liikumise õiguse kasutamisega ja mis väärivad ELTL artiklis 45 ette nähtud kaitset.[20] Nendel asjaoludel ei ole kohtuasja lahendamiseks oluline, kas kaebaja oli naasnud oma kodakondsuse liikmesriiki selleks, et jätkata enne pensionile minekut töötamist, või selleks, et kohe pensionile jääda.

46. Jääb veel välja selgitada, kas see arutluskäik on kohaldatav ka põhikohtuasja kaebaja teise pensioni suhtes, mida ta saab äriühingult SVB. Eelotsusetaotlusest nähtub, et tegu on mitteosamakselise pensioniga, mida Madalmaade riik annab kõikidele isikutele, kes on Madalmaades elanud, sõltumata sellest, kas nad on selles riigis töötanud või mitte.

47. Kuigi on kindel, et SVB pensioni tunnuseid arvestades ei ole sellel otsest seost töösuhtega, on C. Kohlli puhul SVB pensioni saamise ainus põhjus ikkagi – ehkki kaudselt – samuti tema töösuhe, sest kaebajal ei oleks kunagi õigust seda pensioni saada, kui ta ei oleks elanud Madalmaades oma töökohustuste tõttu. Pealegi viiks kummagi asjaomase pensioni iseseisvalt analüüsimine aluslepingu eri sätete kohaselt välja kahe pensioni kunstliku jagamiseni, mis on väga kauge C. Kohlli tegelikust olukorrast.

15 — Vt kohtuotsus Leclere ja Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, punkt 55).

16 — Vt kohtujuristi ettepanek, Léger, kohtuasi Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:332, punkt 60), millele on viidatud kohtuotsuse punktis 16.

17 — Vt *contrario sensu* Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika, mille kohaselt „[…] isikute vaba liikumist käsitlevate kõikide aluslepingu sätete eesmärk on lihtsustada liidu kodanike mis tahes kutsealast tegevust liidu territooriumil ja nendega on vastuolus meetmed, mis võivad seada need kodanikud ebasoodsamasse olukorda juhul, kui nad soovivad teostada majandustegevust teise liikmesriigi territooriumil“ (kohtuotsus Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika)).

18 — Vt kohtuotsus Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, punkt 30).

19 — Kohtuotsus Leclere ja Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, punkt 59).

20 — Nagu kohtuasjas Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, punkt 28), kaebab C. Kohll oma riigi ametiasutuses just nimelt selle peale, et vaidlusalune õigusnorm on tema jaoks ebasoodne seetõttu, et ta on töötanud teises liikmesriigis.

48. Kokkuvõttes on tulud, mida põhikohtuasja kaebaja oma pensionist saab, tema õigused, mille ta on omandanud töötajana, kes kasutas liikumisvabadust töötajana, ja neile on tagatud kaitse ELTL artikli 45 alusel, mida silmas pidades tuleb seega analüüsida vaidlusalust siseriiklikku õigusnormi.

B.*Töötajate vaba liikumise piiramise esinemine*

49. Kuigi näib, et käesolevas menetluses esitatud mõnes kirjalikest dokumentidest seostatakse võimalikku töötajate vaba liikumise õiguse rikkumist kohustusega omada tulumaksu kinnipidamise tõendit vastavalt tulumaksuseaduse artiklile 139*ter*, usun, et selline kohustus on vaid igal maksustamisaastal tehtavate erinevate kinnipidamiste materiaalne vorm. Tõendil iseenesest ei ole minu arvates muud väärtust kui *ad probationem* ja see ei anna õigust nõuda asjaomast maksu ümberarvutust. Seega tuleb selleks, et välja selgitada, kas esineb ELTL artikli 45 rikkumine, keskenduda analüüsis pigem vaidlusaluse õigusnormi regulatsioonile kui maksu kinnipidamise tõendile.

50. Pärast selle aspekti selgitamist analüüsin tavapärasel viisil võimalikku aluslepingus sätestatud põhivabaduse rikkumist, see tähendab, tuletades meelde väljakujunenud kohtupraktikat, mille kohaselt liikmesriigid peavad oma pädevuse teostamisel mis tahes valdkondades järgima liidu õigust.[21] See eeldus ei ole kordamiste tõttu kaotanud oma tugevust, sest põhjenduse analüüsimisel on näha, kui oluline on lähtuda teatavatest teguritest lisaks tavapärastele argumentidele, mida esitatakse sedalaadi piirangute põhjendamiseks, nagu maksusüsteemi ühtsus,[22] vajadus tagada tõhus maksukontroll või võitlemine pettuse vastu.[23]

51. Isikute vaba liikumise kohta on Euroopa Kohus sedastanud, et asutamislepingu sellekohased sätted on mõeldud ühenduse kodanike jaoks kogu liidu territooriumi piires mis tahes erialase töö tegemise lihtsustamiseks ja nende sätetega on vastuolus siseriiklikud meetmed, mis võivad kahjustada nende kodanike huve, kes soovivad teostada majandustegevust mõne teise liikmesriigi territooriumil.[24]

52. Täpsemalt on Euroopa Kohus töötajate vaba liikumise alal otsustanud, et siseriiklikud õigusnormid, mis takistavad liikmesriigi kodanikest töötajatel lahkuda päritoluriigist, et kasutada oma õigust liikumisvabadusele, või sunnivad neid sellest loobuma, kujutavad järelikult endast selle vabaduse piirangut, isegi kui neid kohaldatakse sõltumatult asjaomaste töötajate kodakondsusest.[25]

53. Käesolevas kohtuasjas on tulumaksuseaduse artikliga 139*ter* jäetud maksusoodustusest, s.o maksu ümberarvutusest ilma pensionär, kellele ei maksa pensioni Luksemburgi pensionikassa või teine pensioni maksev isik. See erinev kohtlemine võib heidutada nii töötajaid Luksemburgis, kes soovivad otsida tööd mõnes teises liikmesriigis, kui ka Luksemburgi kodanikest töötajaid või teise liikmesriigi kodakondsusega töötajaid, kes soovivad pärast pensionile minekut asuda elama Luksemburgi territooriumile.

21 — Vt näiteks kohtuotsused Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (C–374/04, EU:C:2006:773, punkt 36); komisjon *vs.* Belgia (C-250/08, EU:2011:793, punkt 33) ja Dijkman ja Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punkt 20).

22 — Seda õigustust tunnustati esimest korda kohtuotsuses Bachman (C-204/90; EU:C:1992:35, punkt 21) ja seda on sageli kasutatud teistes hilisemates kohtuotsustes, nagu Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 43) või komisjon *vs.* Belgia (C-250/08, EU:2011:793, punkt 70).

23 — Vt näiteks kohtuotsus Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 — Muu hulgas kohtuotsused Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, punkt 94); Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, punkt 37) ja Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, punkt 25).

25 — Kohtuotsused Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, punkt 74) ja Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

54. Vaidlusalune siseriiklik õigusnorm tekitab ühtlasi kaudset diskrimineerimist,[26] kuna maksu kinnipidamise tõendi puudumine koos selle tagajärgedega kajastub selles, et maksu ümberarvutust ei tehta suuremal määral teiste liikmesriikide kodanikele kui Luksemburgi kodanikele, kuna just esimesena nimetatud saavad pensioni teistest liidu riikidest.[27]

55. Kindlasti ei esineks ebavõrdset kohtlemist, kui C. Kohll oleks teistsuguses olukorras kui pensionär, kes saab pensioni Luksemburgi pensionikassast. Asjaomaste olukordade sarnasuse analüüs on samuti otsese maksustamise ja liikumisvabaduste kohtuasjades tüüpiline ning peab toimuma olulistel dogmaatilistel põhjustel enne põhjenduste analüüsi.[28]

56. Olukordade sarnasust on hinnatud põhiliselt kohtuasjades, mis puudutasid mitteresidendist isikuid võrreldes residentidega teatud kindlas liikmesriigis.[29] Selle kohta on Euroopa Kohus tõdenud, et mitteresidendist isik, kes ei saa olulist tulu oma elukohaliikmesriigist ja saab suurema osa oma maksustatavast tulust teises liikmesriigis toimunud tegevusest, ei ole ta objektiivselt erinevas olukorras selle liikmesriigi residendist, kes tegeleb seal samasuguse tasustatava tegevusega.[30]

57. Eespool öeldust järeldub, et kui eelmises punktis kirjeldatud asjaoludel on resident ja mitteresident objektiivselt võrreldavas seisus, siis seda enam peavad seda olema kaks residendist maksumaksjat samas liikmesriigis, nagu käesolevas kohtuasjas. Kuna Luksemburgi ja Madalmaade vahel sõlmitud lepingu kohaselt kohaldatakse niisugusele pensionitulule nagu C. Kohlli oma Luksemburgi maksustamist, seisneb ainus eristuselement selles, et põhikohtuasja kaebaja saab pensioni Madalmaadest.

58. Kuna just see piiriülene element annab C. Kohllile ELTL artikliga 45 ette nähtud kaitse, oleks sellegipoolest paradoksaalne ja koguni vasturäägiv, kui see samal ajal oleks ka põhiargument, et väita, et pensionär, kes saab pensioni Luksemburgi pensionikassast, ja teine, kes saab seda teisest liikmesriigist, ei ole objektiivselt sarnases olukorras.

59. Pealegi ei pruugi tulumaksuseaduse eesmärgi seisukohast[31] (see tähendab vähem kindlustatud isikute abistamine kätte jääva tulu suurendamisega) nimetatud siseriikliku õigusnormi ülesehitus olla eriti ühtne. Kuigi see ei puuduta põhimenetluse kaebajat,[32] ei ole maksusoodustus kasuks väikese pensioniga pensionäridele, kes saavad pensioni teisest liikmesriigist, kuigi on ilmne, et nad on maksustamise seisukohast ja materiaalsest aspektist samas olukorras pensionäridega, kellele maksvad pensioni Luksemburgi pensionikassad.

60. Järelikult olen seisukohal, et sellised isikud nagu C. Kohll ja Luksemburgi residentidest pensionisaajad, kellele maksavad pensioni Luksemburgi pensionikassad, on maksustamise seisukohast nimetatud riigis samas olukorras.

61. Lõpuks, kuigi Luksemburgi valitsus seda sõnaselgelt ei nimetanud, võiks arvata, et maksu ümberarvutuse väikesel summal (kuni 300 eurot aastas) ei ole töötajatele nende vaba liikumise õigust kasutamast heidutavat mõju. Selles suhtes tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on isegi väikese ulatuse ja vähese tähtsusega piirang põhivabadusele asutamislepinguga keelatud.[33]

26 — Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei ole võrdset kohtlemist käsitlevate õigusnormidega keelatud mitte ainult kodakondsusel põhinev ilmne diskrimineerimine, vaid ka kõik varjatud diskrimineerimise vormid, mis teistest eristuskriteeriumidest lähtudes viivad tegelikult samale tulemusele (kohtuotsus Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, punkt 11).

27 — Vt võrdluseks kohtuotsus Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, punkt 14).

28 — Vt nt kohtuotsused Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punktid 24–38) ja Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, punkt 37).

29 — Alates tuntud kohtuotsusest Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

30 — Kohtuotsused Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punktid 36 ja 37) ja Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:703, punktid 28 ja 29).

31 — Jagan kohtujurist Jääskineni seisukohta, et ka olukordade võrreldavuse analüüsis tuleb arvesse võtta vaidlusaluste siseriiklike õigusnormidega taotletavat eesmärki (kohtujuristi ettepanek kohtuasjas komisjon *vs*. Eesti (C-39/10, EU:C:2011:770, punkt 73)).

32 — Eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasja esemeks olevad tema pensionitulud ei võimalda arvata teda vähekindlustatud isikute kategooriasse, ilma et siin oleks vaja seda summat täpsustada.

33 — Kohtuasi F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

62. Järelikult ja esimese vahejäreldusena leian, et vaidlusalune õigusnorm piirab ELTL artiklis 45 ette nähtud töötajate vaba liikumist.

C. *Töötajate vaba liikumise piiramise põhjendatus*

63. Nagu teada, ei piirdu töötajate vaba liikumise vastase siseriikliku õigusnormi kooskõlas analüüsimine tõendamisega, et see õigusnorm takistab nimetatud vabadust. Euroopa Kohus kasutab selle analüüsi raames mõistlikkuse põhimõtet *rule of reason*[34] eesmärgiga pehmendada nende siseriiklike õigusnormide ELTL artikli 45 kohaldamisalasse integreerimise mõjusid.

64. Nii võib Euroopa Kohtu sõnul töötajate liikumisvabadust piirav meede olla lubatud üksnes juhul, kui sellel meetmel on aluslepinguga kooskõlas olev õiguspärane eesmärk ja meede on põhjendatud ülekaaluka üldise huvi tõttu. Lisaks peab meetme kohaldamine olema veel selle eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi ületada eesmärgi saavutamiseks vajalikku,[35] mida tuntakse nn proportsionaalsuse testina.

65. Nimetasin käesoleva ettepaneku punktides 24 ja 25 kahte argumenti, millega Luksemburgi valitsus kaitses oma seisukohta, et tema siseriiklik õigusnorm on ELTL artikliga 45 kooskõlas: ülemäärased tagajärjed, mis kaasneksid selle muutmisega, ja maksusüsteemi ühtsus.

66. Esimeses argumendis lähtub Luksemburgi valitsus maksu ümberarvutuse tunnustest, väites, et maksu kinnipidamise registri pidamine pensionikassade ja teiste pensioni maksvate isikute poolt annab neile paremad võimalused nii maksu ümberarvutuse võimaldamiseks kui ka maksu otseselt ja tõhusalt mahaarvamiseks või tagastamiseks. Ta lisab, et seetõttu kaasneksid selle struktuuri igasuguse muutmisega ebaproportsionaalsed halduslikud tagajärjed ametiasutustele, pensionikassadele ja maksumaksjatele. Tõendite süsteem ei võimalda sellesse lisada neid pensionäre, kes saavad pensioni teistest liikmesriikidest, kuna Luksemburgi pensionikassadel ja teistel pensioni maksvatel organisatsioonidel puuduvad vahendid nende pensionide pealt maksu kinnipidamiseks.

67. See argument ei ole veenev kolmel põhjusel. Esiteks seepärast, et C. Kohll ei taotle, et tema Madalmaade pensioni pealt peetaks tingimata maksu kinni Luksemburgis. Kriitika ei ole suunatud mitte sellele, et teiste liikmesriikide pensionide pealt ei peeta maksu kinni, vaid sellele, et keeldutakse üldse maksusoodustust andmast maksu ümberarvutuse kujul, et suurendada kätte jäävat tulu. Maksusoodustust võiks samahästi anda ka mõnes muus maksukohustuslase ja maksuhalduri vaheliste suhete etapis, nagu tuludeklaratsiooni esitamise ajal maksuosa mahaarvamise teel. Viimati nimetatud võimalusega saaksid C. Kohlliga samas olukorras olevad pensionärid vastavalt suuremat tulu kooskõlas vaidlusaluse õigusnormi eesmärgiga, nagu seda kirjeldas Luksemburgi valitsus.

68. Teine põhjus, mis minu arvates kummutab kaitseks kasutatud argumendi, on see, et Luksemburgi valitsus ei andnud veenvat selgitust väidetavate halduslikkuse probleemide ja nende ebaproportsionaalsuse kohta. Ebamäärasest viitest maksusüsteemi toimimise probleemidele ei piisa selleks, et pidada neid tõendatuks.

69. Kolmas ja tõenäoliselt kõige veenvam põhjus tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, mille kohaselt praktikas esile kerkivad raskused ei põhjenda veel asutamislepinguga tagatavate vabaduste piiramist.[36] Kuna Luksemburgi valitsus ei seostanud neid eeldatavaid raskusi ühegi muud laadi raskusega, mis oleks võinud aidata tema esimest argumenti vastuvõetavaks muuta (ikka esitatud selgituse analüüsi raames), siis ei ole töötajate vaba liikumise piiramine tulumaksuseaduse artikliga 139*ter* põhjendatud.

34 — Seda väljendust kasutas kohtujurist Léger oma ettepanekus kohtuasjas Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, punktid 47 ja 48) töötajate vaba liikumise piirangute analüüsi käigu kirjeldamiseks.

35 — Kohtuotsus Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 — Kohtuotsus Dijkman y Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punkt 60).

70. Luksemburgi valitsus väidab teise argumendina, et vaja on säilitada tema maksusüsteemi ühtsus, rõhutades seost maksukogumissüsteemi, see tähendab maksu kinnipidamise ja pensionisaajatele maksu ümberarvutuse kohaldamise vahel. Ta väidab, et vaidlusalune õigusnorm on maksualase õigusnormiga taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ja et sama tulemuse saamiseks ei ole vähem piiravaid vahendeid.

71. Maksusüsteemi ühtsuse tagamine väidetavalt „erandit põhjendava“ argumendina on rajatud mõttele, et riigikassal maksusoodustuse andmise tõttu saamata jääv maksutulu tasakaalustatakse sama maksukohustuslase tulu maksustamisega soodustusega tihedalt seotud valdkonnas. [37]

72. Käesolevas kohtuasjas nõustun siiski komisjoniga selles, et väidetavat vaidlusaluse maksusüsteemi ühtsust ei tõendatud. Maksusoodustuse ja seda kompenseeriva maksu vahel ei ole nimelt otsest seost. Seos, millele Luksemburgi valitsus viitab, puudutab maksusoodustuse ja maksu kinnipidamise tehnika vahelist seost, aga mitte soodustuse seost teise maksuga, mis on mõeldud maksu ümberarvutamise tõttu saamata jäänud maksutulu tasakaalustamiseks. Järelikult tuleb tagasi lükata ka see teine põhjendus, millega Luksemburgi valitsus kaitses oma väidet, et tulumaksuseaduse artikkel 139*ter* on ELTL artikliga 45 kooskõlas.

73. Põhjenduste täiskomplekt, millele võiks töötajate liikumisvabaduse terviklikul hindamisel tugineda, ei piirdu eelmistes punktides nimetatutega. Euroopa Kohus on õigupoolest aktsepteerinud mõjuvate põhjendustena veel teisi, mida ma lühidalt käsitlen, isegi kui Luksemburgi valitsus neid ei esitanud.

74. Nii võiks maksuvaldkonnaga piirdudes olla vastuvõetav põhjendus, mis põhineb vajadusel säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel [38], eriti kui asjaomase süsteemi eesmärk on vältida tegevust, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil toimuva tegevuse suhtes. [39]

75. Nagu aga komisjon õigesti märkis, siis käesolevas kohtuasjas sellist põhjendust ei ole, sest Luksemburgil on lepingu artikli 19 alusel maksustamispädevus nii pensionide suhtes, mida saavad nimetatud liikmesriigi pensionikassades kindlustatud pensionärid, kui ka Madalmaadest makstavate pensionide suhtes.

76. Kontekstis, kuhu Luksemburgi valitsuse sõnul vaidlusalune siseriiklik õigusnorm kuulub, s.o sotsiaalpoliitika, on tunnistatud ka võimalust tugineda teatavatele sotsiaalpoliitilistele eesmärkidele, mis võivad olla ülekaaluka üldise huvi põhjused; näiteks elamuehituse soodustamine, et rahuldada vajadust üürileantavate eluruumide järele Saksamaal, [40] või eraisikute esimese eluaseme soetamise hõlbustamine Kreeka riigi sotsiaalpoliitika üldisemas kontekstis [41] ja ka arengupoliitika eesmärgid. [42]

77. Eelmises punktis nimetatud kohtupraktika kohaselt võib meede, millega kehtestatakse maksusoodustus ja mis piirab töötajate vaba liikumist, olla põhjendatud, kui sellega taotletakse sotsiaalpoliitika eesmärki, tingimusel et see oleks selle eesmärgi tagamiseks sobiv ega läheks kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik.

37 — Vt kohtujuristi ettepanek, Ruiz-Jarabo Colomer, kohtuasi Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177, punkt 62), milles selgitatakse kohtuotsuses Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35) esitatud põhjendust.

38 — Komisjon osutab sellele põhjendusele oma kirjalikes seisukohtades.

39 — Kohtuotsus Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punkt 81 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 — Kohtuotsus Grundstücksgemeinschaft Busley ja Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625, punktid 31 ja 32).

41 — Kohtuotsus komisjon *vs*. Kreeka (C-155/09, EU:C:2011:22, punktid 51, 52, 70 ja 71).

42 — Kohtuotsus Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 59).

78. Käesolevas kohtuasjas seati 2008. aasta seadusandlikus reformis, millega lisati tulumaksuseadusesse artikkel 139*ter*, eesmärgiks (ikka Luksemburgi valitsuse selgituste kohaselt) suurendada pensionäridele kätte jäävat tulu, et aidata kõige vähem kindlustatud isikuid. Nii kiiduväärne kui see eesmärk ka ei oleks, tuleb tunnistada, et kui selle meetmega jäetakse ühelt poolt välja kõik pensionärid, kes nagu C. Kohll saavad pensioni teistest liikmesriikidest ja maksavad selle pealt makse Luksemburgis, ning teiselt poolt ei ole kehtestatud pensionisaajate tulu ülemmäära, siis näib, et see meede ei ole sotsiaalse eesmärgi saavutamiseks täiesti kohane, kuna see on kasuks ka suurte tuludega pensionisaajatele. Vaidlusalune õigusnorm ei oleks seega sobiv sellega taotletava teoreetilise eesmärgi täielikuks saavutamiseks, mistõttu ei saaks põhjenduseks tuua ka sotsiaalpoliitilist eesmärki.

79. Lõpetuseks teise võimalusena ja juhuks, kui Euroopa Kohtu hinnangul on vaidlusalune õigusnorm mõnel nendest eelmistes punktides analüüsitud põhjustest põhjendatud, leian, et see ei oleks ka taotletava eesmärgiga proportsionaalne. Selle saavutamiseks on juriidiliselt vähem koormavaid võimalusi, ilma et tuleks kõrvale jätta pensionäre, kes sarnaselt C. Kohllile saavad pensioni teisest liikmesriigist. Nende hulgas on, nagu ma juba märkisin, näiteks võimalus kehtestada maksu mahaarvamine maksu ümberarvutuse maksimumsummas.

80. Kokkuvõttes ei pea ma põhjendatuks seda õigusnormi, mille kohta on esitatud eelotsuseküsimus. Pean seega kinnitama oma eespool tehtud vahejäreldust, see tähendab, et tulumaksuseaduse artikli 139 *ter* lõige 1 ei ole ELTL artiklis 45 sätestatud töötajate vaba liikumise põhimõttega kooskõlas, kuna sellega jäetakse õigus pensionäride maksu ümberarvutusele ainult isikutele, kellele kohaldatakse maksu kinnipidamise korda.

V.Ettepanek

81. Esitatud arutluskäigust lähtuvalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Luksemburgi Tribunal administratifi (esimese astme halduskohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Siseriiklik õigusnorm nagu 4. detsembri 1967. aasta muudetud tulumaksuseaduse artikli 139*ter* lõige 1 on ELTL artiklis 45 sätestatud isikute vaba liikumisega vastuolus, kuna sellega jäetakse õigus pensionäride maksu ümberarvutusele ainult isikutele, kellele kohaldatakse maksu kinnipidamise korda.